

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

LUCAS LEITE SANDRINI

**ESTRUTURAÇÃO DE DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA EM UMA
EMPRESA DO SETOR DE TECNOLOGIA**

CURITIBA
2012

LUCAS LEITE SANDRINI

**ESTRUTURAÇÃO DE DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA EM UMA
EMPRESA DO SETOR DE TECNOLOGIA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista. Curso de Especialização em Controladoria do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. ° Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2012



TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO(A): LUCAS LEITE SANDRINI

TÍTULO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DE DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA EM UMA EMPRESA DO SETOR DE TECNOLOGIA

NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

Trabalho excelente. Otimiza
redes, estrutura de ideias e preparação
do modelo de controladoria.

NOTA:

12,0 DC+

) ASSINATURA:

Prof. Romualdo Douglas Colauto
Departamento de Contabilidade
Mat. 202087 - 15162532

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

Ademir Clemente

NOTA:

10,0 (Dez pontos)

) ASSINATURA:

Prof. Ademir Clemente
Departamento de Contabilidade
Matrícula 6341120 - 179361

CONCEITO FINAL: _____ ()

COORDENADOR DO CURSO: JACKSON CIRO SANDRINI

ASSINATURA: _____

DATA: ____/____/____

AGRADECIMENTOS

À Deus, por me abençoar e ter me proporcionado tudo que vem ocorrendo em minha vida.

Ao meu pai, mestre e professor já por duas oportunidades, Jackson Sandrini, que me concedeu a imensa satisfação em me ensinar na vida e nas salas de aula, minha referência e exemplo em todos os aspectos, pessoais e profissionais, pelos incontáveis conselhos, confiança, incentivos e companheirismo ao longo de minha vida, por iluminar os caminhos que venho traçando.

À minha mãe, Cristina Sandrini, pelo amor incondicional, pelo exemplo de mulher, pela educação e dedicação extrema na formação de seus filhos, de tudo que sou e cobranças que não me deixaram desistir, mesmo diante de minhas responsabilidades diante do acúmulo de atividades no trabalho nos últimos meses.

À minha amada, Ellen, por estar sempre ao meu lado nesses últimos oito anos, pelo maior exemplo de força e garra de uma mulher, mesmo diante de todas as dificuldades, não tira o sorriso do rosto, o que me conforta; por acreditar em mim, pelo amor, dedicação, compreensão nos momentos de ausência, auxílio na revisão trabalho e opiniões sempre sinceras.

Aos meus irmãos, Lígia e Vitor, pelo companheirismo de sempre, por entenderem minha ausência, e pelo carinho e apoio.

Aos meus avós que, por muitas vezes, não posso estar presente, pela compreensão e orgulho, e que sempre em pensamento, carrego comigo o amor de vocês.

Às grandes amizades conquistadas ao longo da Pós-graduação, pelos grandes momentos de descontração passados sempre que possível, foco, dedicação, transmissão de conhecimento e auxílio nos momentos necessários. Reforço aqui meus agradecimentos aos nobres amigos Gabriel Mattioli, Ramon Bachmann, Eduardo Murro e Fabio Bernardi.

Aos mestres que ministraram as aulas da especialização, em especial os professores Moisés Prates, Mayla Costa, Rogério Farias e Romualdo Douglas Colauto, pelas excelentes aulas ministradas, humildade e pelo dom na transmissão do

conhecimento e que mostram que, quanto mais conhecimento se obtém, maior a visão que não existe o dono do saber. Professores como estes levam o nome do curso de especialização da Universidade Federal do Paraná como referência de qualidade, organização e excelência. Reforço aqui meus agradecimentos ao professor Romualdo Douglas Colauto, por ter me aceito como orientando, pelas orientações objetivas e, de todo modo, muito construtivas, as quais me auxiliaram de forma decisiva na evolução deste estudo.

RESUMO

O objetivo do trabalho consiste em agregar conhecimento através da investigação da realidade das práticas de Controladoria desempenhadas no país, identificando também até que ponto as práticas de controladoria de Companhia do setor de Tecnologia condizem com o modelo apresentado por Borinelli, 2006. Para tal, busca-se apresentar as atribuições necessárias para se estruturar o departamento de Controladoria de uma Companhia de tecnologia em comparação ao referido modelo, e, em específico, identifica-se quais funções o controller da Companhia deste setor deve desempenhar em sua linha de subordinação, definir quais as principais atribuições atinentes a cada uma dessas áreas, na empresa objeto do presente projeto, relacionar as atividades do departamento da controladoria frente aos demais departamentos-chave da Companhia, e, ainda, apresentar alguns conflitos de responsabilidades existentes entre o departamento de contabilidade e o de controladoria. Os achados mostram existência de acúmulo de funções no departamento bem como de descentralização de determinadas atividades, o que podem implicar em prejuízo da qualidade das informações geradas pelo departamento de Controladoria.

Palavras-chave: Controladoria. Borinelli. Controle. Tecnologia. Estrutural Organizacional.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Localização dos sistemas de informações em relação à hierarquia das informações	27
Figura 2: Estruturação da Controladoria Adaptado de Padoveze	31
Figura 3: Posição da controladoria na Organização, adaptado de Padoveze	33
Figura 4: Posição da controladoria na Organização como Autoridade de linha ..	34
Figura 5: Visão esquemática das perspectivas de estudo da Controladoria.....	36
Figura 6: Organograma das áreas da Companhia ABCTech – Subordinação	46
Figura 7: Organograma das áreas da Diretoria de Controladoria da Companhia ABCTech	46
Figura 8: Organograma das áreas da Diretoria Administrativo & Financeira da Companhia ABCTech.....	47
Figura 9: Representatividade das atividades por diretoria da Companhia ABCTech	54
Figura 10: Representatividade de atividades desempenhadas nos processos de gestão da Companhia ABCTech	56

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Áreas pertencentes ao organograma interno da Controladoria da Companhia ABCTech.....	50
Quadro 2: Postura da Controladoria diante das demais áreas da Organização....	51
Quadro 3: Atividades e funções de Controladoria, por responsabilidade, da Companhia ABCTech.....	52
Quadro 4: Funções desempenhadas nos processos de gestão da Companhia ..	55
Quadro 5: Companhia ABCTech e seus <i>stakeholders</i>	57

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	3
RESUMO.....	5
LISTA DE FIGURAS	6
LISTA DE QUADROS	7
 1 INTRODUÇÃO.....	 11
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo geral	13
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	14
1.4 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO.....	14
 2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	 16
2.1 O SISTEMA EMPRESA E A CONTROLADORIA.....	16
2.2 ASPECTOS CONCEITUAIS DA CONTROLADORIA.....	18
2.3 ATRIBUTOS E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	22
2.4 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DA CONTROLADORIA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	26
2.4.1 Planejamento e processo de controle	26
2.4.2 A controladoria como órgão administrativo	28
2.4.3 Hierarquia da Controladoria na estrutura organizacional	30
2.5 A ESTRUTURA CONCEITUAL DE CONTROLADORIA PROPOSTA POR BORINELLI (2006).....	33
 3 METODOLOGIA	 41
 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	 42
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO	42

4.1.1 ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

.....	43
4.2 AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA IDENTIFICADAS NA EMPRESA ANALISADA	45
4.2.1 Unidade organizacional, cargo e subordinação do responsável pela Controladoria.....	46
4.2.2 Missão e áreas internas da Controladoria	48
4.2.3 Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria.....	49
4.2.4 Atividades para atendimento aos stakeholders	55
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	57
5.1 CONCLUSÕES	57
5.2 RECOMENDAÇÕES	59
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo, apresenta-se uma visão geral sobre o ambiente ao qual está inserida a área da controladoria no ambiente corporativo. Inicialmente, evidencia-se o problema de pesquisa, em seguida, os objetivos do estudo, a justificativa pela temática, suas prerrogativas, bem como a forma com que o trabalho está apresentado.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A ênfase apresentada aos aspectos vinculados à área contábil, em especial à controladoria, principalmente aos profissionais atuantes no ambiente corporativo, apresenta-se como aspecto de extrema relevância. Tendo em vista a linguagem peculiar do mundo corporativo, requer-se das pessoas nele inseridas a devida capacidade técnica atribuída durante sua formação profissional e acadêmica. Desse modo, a contabilidade, como ciência humana, perante a controladoria consolida-se como uma área específica desse ramo do conhecimento humano corporativo.

O devido destaque dessa área do conhecimento contábil é reflexo direto da intensa modificação do ambiente corporativo, hoje globalizado. A recente internacionalização das empresas já não mais se restringe às companhias de grande porte, o que proporciona o rompimento das fronteiras geográficas, barreiras alfandegárias e estimula o investimento do capital estrangeiro. Diante desse contexto, as empresas atravessam mudanças profundas para atender às necessidades do ambiente internacional, extremamente competitivo e exigente. Não diferente, o processo de mudanças tem afetado também as empresas brasileiras.

É nesse contexto que o processo de gestão eficiente recebe destaque nas organizações. Conforme Nakagawa (1987, p.50-51), a gestão pode ser compreendida como a atividade de se guiar uma Companhia para a conquista do objetivo por ela preterida, considerando as barreiras existentes. Ele tem como objetivo garantir que as

decisões dos gestores auxiliem na melhora do desempenho da Companhia, inserindo-se aqui as fases de planejamento (estratégico e operacional), como pondera Beuren (1998, p.38).

O processo de gestão vislumbra novos desafios para atender às novas demandas informativas para o processo decisório, pois há uma imensa gama de abordagens e preocupações que desafiam a capacidade de gestão quanto à definição do que vem a ser relevante e necessário para obtenção de resultados eficientes e eficazes.

O desenvolvimento tecnológico expressivo ocorrido nos últimos 20 anos trouxe inúmeros métodos eficientes, instrumentos e ferramentas de gestão de informações para regularização e gestão de processos e redução do tempo de transformação dos dados em informações relevantes. As decisões corporativas são mais intensas e constantes e, para atender essa necessidade, os sistemas de informações tem de ser elaborados e servir de subsídio, em tempo extremamente reduzido. Além disso, devem ser elaboradas com a devida qualidade.

A busca mais expressiva por novos acionistas, a fiscalização mais rígida do governo, órgãos reguladores e das bolsas de valores tem forçado as empresas a procurar a excelência em seus padrões de administração, com o aprimoramento da governança corporativa. Diante desse aspecto, a função do *controller* requer qualificação, pois insere-se em uma função estratégica dentro das organizações, haja vista ter de seguir com atenção a dinâmica dos processos e a dimensão do negócio da companhia para o qual recebe a devida confiança.

Ante a situação posta, a questão de pesquisa orientativa da presente investigação é a seguinte: **quais atividades podem ser desempenhadas pelo departamento de controladoria a ser estruturado em empresa do setor de tecnologia em comparação ao modelo proposto por Borinelli (2006)?**

A empresa objeto do projeto proposto é uma Companhia de Capital Aberto, com ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA). A partir da visão teórica apreciada, a qual destaca a relevância que a atividade da controladoria apresenta no ambiente corporativo, este projeto tem a proposta de apresentar uma forma de melhoria na gestão através da implementação de departamento específico de controladoria.

1.2 OBJETIVOS

A partir do problema levantado, objeto do presente estudo, decidiu-se por segregar os objetivos deste projeto em geral e específicos. Assim, de modo organizado, pretende-se obter respostas às questões formuladas no confronto da situação fática postulada frente ao modelo proposto por Borinelli, 2006.

1.2.1 Objetivo geral

O presente projeto tem como principal objetivo apresentar as atribuições para estruturar o departamento de controladoria de uma Companhia de tecnologia em comparação ao modelo proposto por Borinelli em 2006.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar quais funções o *controller* da Companhia deve desempenhar em sua linha de subordinação;
- Definir quais as principais atribuições atinentes a cada uma dessas áreas, na empresa objeto do presente projeto;

- Relacionar as atividades do departamento da controladoria frente aos demais departamentos-chave da Companhia; e
- Apresentar alguns conflitos de responsabilidades existentes entre o departamento de contabilidade e o de controladoria.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Optou-se pela temática proposta tendo em vista a atuação na Controladoria em uma Companhia do setor de Tecnologia, de Capital Aberto. Dessa forma, a experiência como pesquisador interveniente foi o fator determinante para a definição do tema do projeto proposto. A Companhia possui um departamento de controladoria que contempla também as funções do departamento contábil.

Com a segregação dos departamentos e sua estruturação de forma adequada, ordenada e organizada, será possível agregar valor à Companhia, tendo ganho, principalmente, na agilidade e confiabilidade no fomento de informações necessárias a tomada de decisão, bem como melhor gestão das atividades correspondentes à cada um desses departamentos.

Portanto, o presente estudo será um acréscimo na investigação da realidade das práticas de controladoria desempenhadas no país, identificando também até que ponto as práticas de controladoria da Companhia condizem o modelo apresentado por Borinelli, 2006.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos, cuja segregação contribui para uma melhor compreensão e direcionamento da pesquisa em um encadeamento lógico.

No primeiro capítulo apresenta-se a introdução ao estudo, o problema da pesquisa tratado, objetivos geral e específicos, bem como, em sua parte final, a justificativa do estudo e a organização do conteúdo.

O segundo capítulo aborda o referencial teórico, com ênfase ao sistema empresa e a controladoria em seus aspectos conceituais, atributos e funções como também o posicionamento estratégico desta em relação à estrutura organizacional, o que abrange a conceituação de planejamento e processo de controle, a visão de controladoria como órgão administrativo, a hierarquia da mesma na estrutura organizacional, e a estrutura conceitual da controladoria proposta por Borinelli (2006).

O terceiro capítulo, por sua vez, trata da metodologia adotada na presente pesquisa, através de uma abordagem qualitativa e da utilização de meios documentais e entrevistas junto a funcionários chave do departamento.

No quarto capítulo foi feita a descrição e análise dos dados, apresentação da empresa objeto do estudo, organograma da controladoria na estrutura organizacional, as práticas da controladoria identificadas na empresa analisada, unidade organizacional, cargo e subordinação do responsável pela controladoria, missão e áreas internas da controladoria, atividades e funções desempenhadas pela controladoria e atividades para atendimento aos stakeholders. Por fim, o quinto capítulo apresenta as conclusões da pesquisa e as recomendações para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste item serão apresentados os principais conceitos que merecem ser definidos para compreensão do presente trabalho. Eles se suportam em referenciais bibliográficos com vastos conhecimentos acerca de cada um dos conceitos apontados no referido tópico. Muito embora o objeto principal do presente trabalho seja realizar análise empírica de uma estrutura de controladoria em seu aspecto funcional aplicado em uma entidade do ramo de tecnologia, faz-se necessária realizar breve análise da literatura.

Busca-se, assim, apresentar os três principais alicerces sobre os quais organiza-se a estrutura conceitual da controladoria, quais sejam: aspectos conceituais da controladoria; atributos e funções da controladoria; e posicionamento estratégico da controladoria na estrutura organizacional. No primeiro deles, o foco está na busca em se obter um conceito de controladoria, ao passo que os demais estão relacionados ao seu funcionamento e em como se insere dentro da organização objeto de estudo.

2.1 O SISTEMA EMPRESA E A CONTROLADORIA

A nova realidade do ambiente de negócios, que exige uma capacidade de adaptação, e é essencial para sobrevivência ou exclusão do mercado, decorre não só dos impactos provenientes da globalização mundial, da verticalização e expansão das reorganizações societárias e avanços tecnológicos da informação bem como da complexidade operacional e facilidade de acesso a novos e maiores mercados.

Sob este prisma, é possível se afirmar que a concepção de uma empresa somente ocorrerá a partir de uma visão sistêmica de que a mesma receberá não só influências internas como externas. Neste sentido, Beuren (2002) caracteriza sistema como a união de elementos que interagem entre si ou desse conjunto com outros por meio de uma estrutura organizada, com vistas a propósitos predefinidos. Bertalanffy

(1975, p. 84), por sua vez, o define como “um complexo de elementos em interação”. Já na visão de Santos (2005, p. 15) trata-se o sistema de “um conjunto de partes interagentes e interdependentes que formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”. Ainda, há que se ponderar que, de acordo com Bio (1985, p.18), todo sistema capaz de interagir com seu ambiente denomina-se sistema aberto e pode ser compreendido como:

um conjunto de partes em constante interação (o que ressalta um dos aspectos fundamentais da idéia de sistemas: a independência das partes), construindo um todo orientado para determinados fins e em permanente relação de interdependência com o ambiente externo (ou seja, influenciando e sendo influenciado pelo ambiente externo).

Outra não é a visão de Figueiredo e Caggiano (2004) que reconhecem o sistema aberto como sendo aquele que, embora possua funções internas e objetivos próprios, é afetado por fatores externos por interagir com o meio ambiente. Assim, de acordo com Beuren (2002, p. 16), pode a empresa ser entendida como um sistema maior, que interage com o ambiente no qual está inserida e os diversos sistemas que a compõem, ou seja, um sistema aberto, assim considerado pois sua inserção no ambiente não é passível de ser controlada são passo que é influenciado por *inputs* descontrolados que afetam os processos internos e externos do sistema.

Segundo Mosimann e Fisch (1999), nos sistemas abertos, é possível se verificar a sinergia na qual o todo é superior à soma das partes, tendo em vista que no agregado encontram-se características muitas vezes não encontradas nos componentes isolados.

Assim, sob a perspectiva de sistemas abertos, a Controladoria contribui como elemento norteador do processo de gestão das entidades, o qual é composto pelo tripé planejamento, execução e controle, razão pela qual, Frezatti *et al.* (2009, p. 26) entende que as funções de Controladoria devem ser exercidas, independentemente da denominação dada ao órgão nas empresas, pois a ela é atribuída “a disseminação de

conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações, por meio da contabilidade gerencial e contabilidade financeira”.

Por todo exposto há que se ressaltar as ponderações de Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 369) no sentido de que a contabilidade “tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar informações destinadas aos gestores”.

2.2 ASPECTOS CONCEITUAIS DA CONTROLADORIA

Conforme relata Beuren (2002, p. 20-21), a controladoria teve seus primeiros registros no início do século XX, em grandes empresas norte-americanas com objetivo de garantir o rígido controle dos negócios de empresas subsidiárias e filiais, as quais originavam-se a partir da fusão de companhias que se proliferaram no país a Revolução Industrial. A formação de grandes empresas, a partir da verticalização e diversificação, matinha-se com o controle centralizado em relação aos departamentos e subsidiárias que se desenvolviam pelo país.

Com esses fatores, aliado ao aumento da complexidade das atividades desempenhadas e a crescente tendência de descentralização na gestão empresarial, surgiu a necessidade da criação da figura do *controller*. No Brasil, essa função segue a influência norte americana e advém do ingresso de Companhias desse país. Os profissionais dessas empresas transmitinham conhecimentos contábeis aos responsáveis por essas áreas para a implementação de sistemas de informação que possibilitassem atender diferentes tipos de usuários da contabilidade.

O desenvolvimento da controladoria advém de adaptação dos fundamentos da contabilidade. Iudícibus (2004, p. 22), ao apresentar publicação realizada pelo

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), assevera que a função fundamental da contabilidade é fornecer aos usuários dos demonstrativos financeiros informações para o auxílio à tomada de decisões e que, embora tenha ocorrido mudança substancial no perfil dos usuários e nas formas de informações buscadas, ela mantém-se inalterada. Por isso, a forma e tempo de apresentação da informação contábil sofre grande influência do ambiente inserido.

De acordo com Oro, Carpes, Dittadi & Benoit (2007) esses conceitos submetem-se diretamente à geração de relatórios, em grande parte das vezes apresentando dados quantitativos. Impulsionado pelo desenvolvimento da tecnologia, o ambiente empresarial sofreu modificações expressivas. Com isso, a contabilidade evoluiu para um conceito de controladoria, que, com o passar do tempo, contribuiu para o surgimento do departamento de controladoria, com a “capacidade de avaliar o desempenho empresarial, permitindo projeções e cenários futuros nas organizações. Thung (1993, p. 89) discorre que:

a palavra controller não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das nossas empresas por meio da prática dos países industrializados, como os Estados Unidos e a Inglaterra. Nesses países, controller ou comptroller designava, inicialmente, o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do controller.

Para Mossimann e Fisch (1999), o conceito de controladoria é posto sob dois segmentos distintos:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
 a) como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
 b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Nesse conceito, é possível perceber que sob o primeiro aspecto, a controladoria é vista como departamento, inserido em uma estrutura organizacional definida,

enquanto que sob o segundo, como área do conhecimento humano. Por ser uma área do conhecimento humano cujos alicerces estão sacramentados em outras ciências, a controladoria está posta como uma ciência.

Os autores ratificam o entendimento de que ela não seria uma ciência, e sim um aplicador de conhecimentos de variadas ciências, em especial a contabilidade, ao conceituar a controladoria como “um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.”

Em linha com esse entendimento apresenta-se, em obra de autoria de Catelli, (2001, p. 344), que a controladoria deve ser compreendida a partir de dois aspectos. O primeiro deles, aspecto conceitual, posiciona a controladoria como ramo do conhecimento, no qual se fundamenta toda a base conceitual, com fulcro na Teoria da Contabilidade. O segundo (aspecto organizacional), por sua vez, como órgão administrativo, responsável por difundir o conhecimento, base e implementação de sistemas de informação. Essa entendimento também é ratificado por Almeida *et al. apud* Catelli (2001, p.344).

Sob o primeiro aspecto, a controladoria direciona-se a estruturar a correta mensuração de riqueza, construir um modelo de gestão e sistema de informações, o que o passo que antecede toda e qualquer tecnologia na gestão. Enquanto que, sob o enfoque de unidade administrativa, a controladoria tem a responsabilidade de disseminar a nova tecnologia de gestão proposta, de modo a direcionar as atividades dos demais gestores a fim de otimizar o resultado da Companhia. Assim, para Catelli (2001,p.344),

a controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores, além de duas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se

gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

A controladoria, enquanto órgão administrativo, de acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 88), tem como objetivo certificar que as informações sejam adequadas para que seja realizada a tomada de decisão, auxiliando os gestores na obtenção da eficácia econômica das áreas e, sobretudo, eficácia empresarial, com a coordenação dos esforços dos gestores da Companhia.

Nesse sentido, os gestores tem como dever obter o domínio necessário do conhecimento das ferramentas de orientação e controle disponibilizados pela controladoria. A utilização adequada das informações contábeis, dados estatísticos e outras informações trabalhadas pela controladoria sobre os ambientes da empresa, permitem que os gestores planejem, dirijam e controlem as operações além da observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas (BEUREN, 2002, p. 22).

Segundo Peleias (2002, p. 13) a controladoria “é uma área da organização com autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades com objetivo de dar o suporte adequado ao processo de gestão”. Borinelli (2006), a partir de estudos e levantamentos realizados acerca do conceito de controladoria, define-a da seguinte forma:

Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

Ao se buscar na literatura a definição do termo controladoria, identificou-se que há uma vasta diversidade de definições a ela apresentadas. Seu conceito difundiu-se no país com maior intensidade, principalmente, após a década de oitenta. Apesar disso, não se encontra entre os autores o consenso, tão pouco nos campos semântico e epistemológico (a que lugar ocupa no conhecimento humano). Não por menos é que se tem falta de sintonia em relação a quais atividades devem ser atribuídas à controladoria, vista como um setor da organização (KOLIVER, 2005, p.13).

Ao discorrer sobre o trabalho de se buscar aspectos conceituais da controladoria, Borinelli (2006) já menciona a ausência de senso comum entre os autores ao esclarecer que “já nessa empreitada encontram-se as primeiras dificuldades, uma vez que não se tem consenso entre os autores”. Nessa mesma linha afirmou Carvalho *apud* Borinelli (2006, p.101) que “a literatura pesquisada e a experiência prática verificada nas empresas demonstra, à evidência, que, em meio a algumas concordâncias, remanescem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser controladoria”.

2.3 ATRIBUTOS E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Tradicionalmente, a controladoria tem como função, conforme estabelecem Heckert & Willson *apud* Riccio & Peters (1993, p. 6), de chefe contábil, o qual supervisiona e mantém os registros financeiros formais da empresa. É o executivo voltado para a contabilidade geral, custos, auditoria, impostos e talvez com seguros e estatística.

Nos Estados Unidos, o *Financial Executive Institute* ratificou as funções que devem ser atribuídas ao *Controller*. (OLIVEIRA, PEREZ Jr. e SILVA, 2002): (1) Estabelecer, coordenar e manter um plano para o controle das operações; (2) Medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões, divulgar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais; (3) Medir e divulgar a eficiência dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos implantados para que os objetivos sejam atingidos; (4) Fornecer adequada proteção para os ativos da empresa; (5) Avaliar a eficiência dos sistemas de controles internos; (6) Gerir os custos da empresa, através de sugestões para a redução de custos; (7) Acompanhar o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização; (8) Analisar as causas de desvios nos planos da empresa ou nos sistemas de controle interno e sugerir correção dos mesmos; (9) Analisar a adequação

na utilização dos recursos da empresa, sejam materiais ou humanos; e (10) Revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da empresa.

Com algumas pequenas variações, Catelli (2001) e Mossimann & Fisch (1999) compartilham de atribuições semelhantes às descritas acima. A função do *controller* possui variações de acordo com o ramo, complexidade e porte de cada empresa, em relação às funções que por ele serão desempenhadas. Conforme Kantiz (1976, p. 6-8), o controlador terá como funções básicas a direção e, em grande parte das vezes, implantação de sistemas, que, sendo realizadas em conjunto, fornecem a ele os elementos necessários para indicar as melhorias de desempenho da empresa. São eles os sistemas de:

- Informação, o qual compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, folha de pagamento, etc.. O sistema de informação é, possivelmente, o mais conhecidos dos sistemas atribuídos ao *controller*.
- Motivação, cuja influência sobre o comportamento dos funcionários pode ser positiva ou negativa. O *controller* deve ter a capacidade de prever a consequência da implantação de novos procedimentos e sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas atingidas diretamente.
- Coordenação, através da assessoria à direção da empresa não somente alertando ao fato, mas também sugerindo soluções. Como o *controller* é um centralizador de informações, é o primeiro que toma conhecimento sobre problemas que ocorrem dentro da organização.
- Avaliação, a qual contempla a adequada análise e interpretação dos fatos e dados, concluindo sobre os benefícios ou prejuízos que a informação indica. O *controller* deve saber identificar os pontos de melhoria que devem ser desenvolvidos para correção de problemas constatados.

- Planejamento, de modo a verificar se o que foi planejado é pertinente e viável, se são aceitos e coordenados e se tem a capacidade de serem mensurados e posteriormente avaliados.
- Acompanhamento, cuja atribuição consiste no acompanhamento da evolução do que fora planejado, conferindo ao *controller* o poder de interferência com o fim de corrigir falhas existentes, bem como certificar que o planejamento não poderá ser cumprido.

Não obstante, Kantiz (1976) é enfático ao afirmar que “a rigor, o controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa (...), não cabe a ele oferecer medidas de correção a um operário de linha, o que é tarefa para seu superior imediato(...) O controlador deve-se manter neutro, evitando aplicar, ele mesmo, as medidas corretivas emanadas do seu departamento.”

Ainda, Anthony (1960, p. 330) salienta que, equivocadamente, há o entendimento de que o *controller* seria responsável pelo exercício do controle nas empresas. Ele, contudo, responsabiliza-se pelo desenvolvimento do projeto e funcionamento do sistema através do qual se gera a informação de controle, mas cabe ao administrador o real controle da linha. Além disso, pode realizar atividades de coleta de dados, fiscalização e controle de gastos, imposta pelo presidente, além de ser responsável pela salvaguarda de bens contra furto e fraude. Note-se que a atividade de controladoria, para autores de origem norte americana, remete, entre outras funções, à proteção de ativos da Companhia.

Ainda, como já visto em tópico anterior, tem-se a controladoria como um ramo do conhecimento considerado a evolução da contabilidade. Nesse sentido, Riccio e Peters (1993, p. 9) pondera que, entre as atividades de controladoria e controle há um ponto de convergências nas atividades de mensuração e análise de desempenho, disseminação e apresentação de medidas corretivas, de modo impositivo e definir a

organização por meio de informações que permitam o planejamento de resultados através de controles.

Segundo Roehl-Anderson e Bragg (2000, p. 2) *"o controller tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes da organização, porque há muitas áreas funcionais sob as quais ele ou ela é responsável."* Esse ponto de vista é corroborado por Santos (2004,p.149) ao afirmar que "(...) ainda hoje existem muitas visões, não tão raro contraditórias, das atribuições do controller." Ainda, complementa o comentário: " A necessidade de atender aos mais variados interesses, tanto dos administradores como dos acionistas, torna a missão da controladoria bem mais complexa do que esta literatura sugere."

Sobre o papel do *controller* dentro da organização, Ludicibus (1992, p.4 e 5) afirma que é o contador do futuro, o qual deverá exercer uma função de comunicação efetiva e de liderança em todo o processo de modernização da Companhia. Riccio e Peters (1993, p. 12-13), ao tratarem sobre a nova atribuição auferida à controladoria, asseveram que o novo desafio da área é a parceria com as diversas áreas que compõem a Companhia, tendo em vista que o ambiente corporativo atual necessita de visibilidade, clareza e simplicidade, para resolução dos problemas que nela surgem. Assim, a Controladoria atribui-se na busca da garantia da missão da empresa e, "através da cadeia de valores, das áreas que compõem o sistema interno da empresa, ao posicionar-se de maneira firme e ativa no processo de planejamento e controle. Cabe à função Controladoria o papel de monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calcada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa."

Em artigo publicado por Araújo e Luca (2006, p. 8-9), no qual se realizou pesquisa relacionada às atribuições da controladoria nas principais empresas do estado do Ceará, concluiu-se que ainda é intimamente ligada à contabilidade financeira e às informações fiscais, tendo o processo orçamentário como uma responsabilidade

dividida com demais áreas da Companhia, sendo que outro aspecto importante é que, apesar de o sistema de controles internos ser a base da geração de informações e suporte das atividades da controladoria, seu monitoramento não foi realizado em grande parte delas.

2.4 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO DA CONTROLADORIA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

2.4.1 Planejamento e processo de controle

Para Chiaventato (1985, p. 125), nas organizações, o planejamento e o processo de controle segregam-se em três níveis: Estratégico, tático e operacional. O estratégico é aquele realizado no mais alto nível hierárquico, com maior impacto sobre os destinos da organização. É ele quem servirá de diretriz para a confecção dos planos tático e operacional. Anthony *apud* Schmidt (2002, p.82-83), por sua vez classifica as informações organizacionais nesses três níveis, as quais se suportam por algum tipo de sistema de informação.

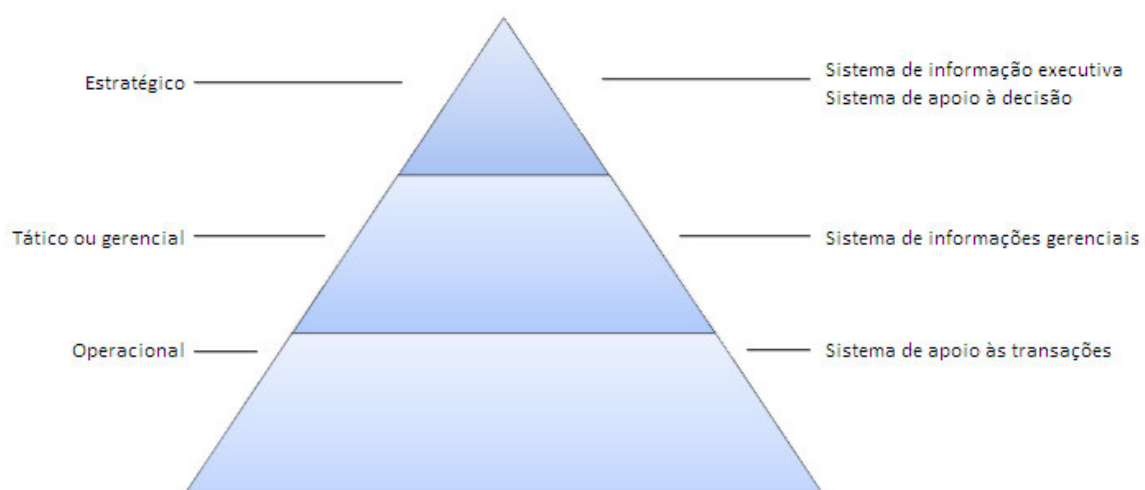


Figura 1 – Localização dos sistemas de informações em relação à hierarquia das informações (SCHMIDT, 2002, p. 84)

E as decisões ocorrem em função da natureza da informação possuir características de não estruturadas para estruturadas, conforme a evolução do nível hierárquico do sistema de informações. Em um conceito que vislumbra a aplicação prática, Santos (1999, p.163) assevera que “a função do planejamento estratégico é permitir que a empresa, da maneira mais eficiente possível, consiga uma vantagem sustentável sobre seus competidores”.

De acordo com Crozatti (2003, p.8), o planejamento estratégico corresponde ao processo de gestão pelo qual a organização identifica ou constrói o cenário em que atua, as oportunidades e ameaças, suas forças e debilidades, como resultado da análise das variáveis ambientais, produzindo diretrizes estratégicas que orientem o cumprimento da missão e garantam a continuidade da empresa. O Planejamento Estratégico tem como objetivo definir as atribuições em nível amplo, e atribuições táticas em nível de áreas da companhia (CROZATTI, 2003, p.8).

Por sua vez, para Motta (1984, p.11), o planejamento estratégico tem como foco o alcance de resultados, através de um processo contínuo e sistemático de que busca antever mudanças, extraíndo vantagens das oportunidades que surgem, examinando os pontos fortes e fracos da organização, estabelecendo e corrigindo cursos de ação a longo prazo.

Portanto, trata-se essencialmente um processo gerencial, que se insere nos níveis hierárquicos mais elevados da organização e que não pode ser concebido como atividade clássica de planejamento, delegável a comissões ou grupos de planejamento. Constitui-se na essência da gerência de alto nível sobre a qual recai o maior peso da responsabilidade externa e interna pelos rumos da organização.

Percebe-se, desse modo, que o planejamento estratégico deve insurgir no envolvimento dos gestores das mais diversas áreas, com um pensamento estratégico em sua rotina, a partir de metodologia adequada (CROZATTI, 2003, p.8).

2.4.2 A controladoria como órgão administrativo

Em nada há o que se vislumbrar em relação ao planejamento estratégico sem que se remeta ao entendimento da controladoria em uma visão organizacional. Eis que surge a preocupação de haver a necessidade ou não de existir um departamento estruturado de controladoria com suas funções e atribuições estabelecidas, missão e posição hierárquica no organograma. E a importância disso está centrada no fato de que, na prática, as diferentes atribuições correspondentes à controladoria podem estar difundidas nas mais variadas áreas e departamentos da organização (BORINELLI, 2006). Brito *apud* Borinelli (2006, p. 193) também corrobora desse mesmo entendimento ao comentar sobre a dificuldade de se encontrar uma definição de controladoria enquanto área organizacional, tendo em vista que ela assume diferentes atividades conforme a cultura e costumes das organizações.

Para Peleias (2002, p.13) a Controladoria, vista como unidade administrativa, é uma área da organização à qual se atribui autoridade para tomada de decisões relacionadas a eventos, transações e atividades as quais possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Essas decisões se referem às formas e critério de identificação, prevenção, registro e explicação de eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p.89), por sua vez, ao tratar da controladoria inserida na estrutura organizacional, afirmam que sua finalidade é garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos, bem como assegurar a eficácia organizacional, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

De acordo com os autores, inúmeros autores qualificam a Controladoria como um órgão de *staff*, pois cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se

responsabiliza por seus resultados obtidos. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, porém as assessoriam no controle, informando a cúpula administrativa sobre o resultado das áreas.

De acordo com Yoshitake *apud* Fernandes (2009, p.39), a Controladoria, como unidade administrativa, deve atuar como elo entre todas as áreas, de modo a garantir, através de informações e critérios padronizados, as análises sobre os resultados e desempenhos econômicos gerados para diagnosticar a eficácia e o andamento do negócio. A Controladoria, portanto, serve como órgão integrador e facilitador da atuação eficaz dos gestores.

Contudo, Padoveze (2004, p.3) vislumbra a Controladoria como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto de Ciência Contábil na Organização. De acordo com o autor, sendo a contabilidade a ciência de controle em todos os aspectos temporais e, como a Ciência Social requer comunicação de informações, no caso a econômica, “à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades”. A estruturação da controladoria para ele (2009), está demonstrada na figura abaixo:

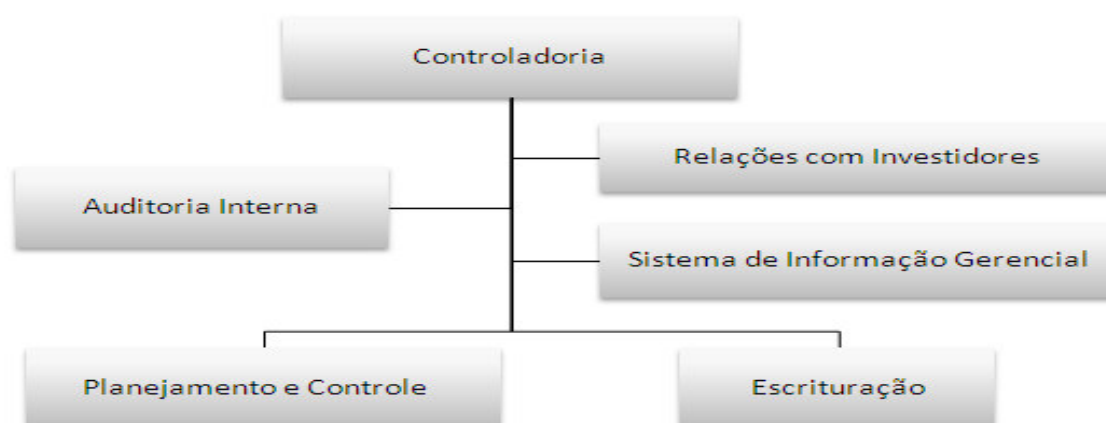


Figura 2 – Estruturação da Controladoria Adaptado de Padoveze (2009)

2.4.3 Hierarquia da Controladoria na estrutura organizacional

Nesse item, aborda-se como a controladoria posiciona-se em relação às demais áreas da organização. A questão que envolve o local em que a controladoria insere-se na hierarquia, segundo Fernandes (2009, p. 43), faz-se sob duas perspectivas distintas. A primeira delas reflete a quem deve a controladoria se subordinar no organograma da empresa. A segunda é se essa área exerce autoridade de linha ou de *staff*.

Para distinção entre os conceitos de linha ou de *staff*, faz-se necessário buscar o conceito sacramentado nas bases teóricas da Administração. Fayol, o precursor da teoria clássica da administração, demonstrou grande preocupação com a chamada organização linear, a qual se constitui em uma das formas mais simplistas de organização. Ela fundamenta-se nos princípios da Unidade de comando ou supervisão única (um indivíduo subordinado a único superior), Unidade de direção (integração dos planos a planos amplos, que conduzam aos objetivos da organização), Centralização da Autoridade (autoridade máxima centralizada no topo da organização) e Cadeia escalar (autoridade disposta em hierarquia). A organização linear caracteriza-se pela estrutura piramidal, em que há a supervisão linear, baseada na unidade de comando. Ainda, os órgãos que compõem a organização seguem rigidamente a autoridade de comando. (CHIAVENATO, 2004, p. 87-88)

Todavia, para que os órgãos de linha possam executar suas atividades especializadas, é preciso haver departamentos específicos, prestadores de serviço especializados, como assessoramento e consultoria. Eles não respeitam o conceito de princípio escalar tampouco detêm autoridade de comando. Segundo Fayol, essas atividades não podem ser colocadas, de maneira impositiva aos órgãos de linha, porém simplesmente oferecidos. Essa autoridade, denominada de *staff*, é uma autoridade de especialista, e não de comando. O Órgão de linha é a forma de autoridade em que os gerentes têm, formalmente, o poder de direção e controle sobre os subordinados imediatos. Já o *staff* é a forma de autoridade atribuída aos especialistas em suas áreas de atuação e de prestação de serviços, sendo mais estreita e inclui o direito de

aconselhamento, recomendação e orientação. Apresenta relação de comunicação e os especialistas de *staff* aconselham os gerentes em suas áreas de especialidade. (CHIAVENATO, 2004, p. 88-89). Chiavenato apresenta ainda o conceito de linha-*staff*, o qual resulta da combinação entre os dois tipos de organização retromencionada, combinando características de ambas autoridades, cujo objetivo é a especialização das áreas da organização para que tarefas específicas tenham foco dos esforços dos colaboradores.

Vale ressaltar que a literatura carece de unanimidade de conceito quanto à classificação hierárquica da controladoria na estrutura organizacional das empresas. Há corrente de doutrinadores que levam o pensamento de que o *controller* deve estar inserido como autoridade de assessoria, diretamente subordinada ao *board*(presidente), e outra corrente que defende que ele deve estar classificado como órgão de linha ligado à vice-presidência. (TEIXEIRA, 2003, p. 96)

Mosimann e Fisch (1999, p.89) entendem que a Controladoria classifica-se como órgão de *staff*, na grande maioria das vezes, já que cabe a cada gestor a autoridade de controle de sua área e responsabiliza-se por seus resultados alcançados. Com isso, não tem poder sobre as demais áreas, contudo presta assessoria no controle, informando a alta administração sobre os resultados das áreas.

A controladoria, área que detém de missão e objetivos específicos na organização, pode ser caracterizada como autoridade de linha, conforme assevera Padoveze (2004), muito embora suas funções, em relação às demais atividades internas, caracterizem-se como *staff*. Abaixo, a posição da controladoria na organização, segundo o autor:



Figura 3 – Posição da controladoria na Organização, adaptado de Padoveze (2009)

Quanto à característica de órgão de *staff*, Martin *et. Al.* (2004, p.7-19), vão além desse conceito, ao afirmar que a controladoria deve posicionar-se de forma independente aos órgãos de administração, pois o controller, mesmo que em uma posição de diretoria, reportando-se diretamente ao presidente, teria sua independência comprometida para criticar suas atitudes perante o Conselho.

Posição esta que contestada por Borinelli (2006, p.213), por entender, em sendo assim, a controladoria atuaria como *staff* e não linha em uma abordagem de subordinação. Isso seria comprometeria o departamento na atuação junto ao processo de gestão. O autor corrobora que ela deve estar subrdinada ao Presidente e não ao Conselho de Administração, salientando que ser “coerente que a Controladoria atue em linha com as demais unidades organizacionais, tendo co-responsabilidade, inclusive, por todas as decisões tomadas pela direção da organização.” Catelli (2001), da mesma forma entende que a estrutura da controladoria é de órgão de linha, pois nele há tomada de decisões no que tange à aceitação de planos. Por isso, encontra-se no mesmo patamar hierárquico do que os demais gestores, na linha de gestão/diretoria. Segundo essa perspectiva, a controladoria é vista na Organização, da seguinte forma:

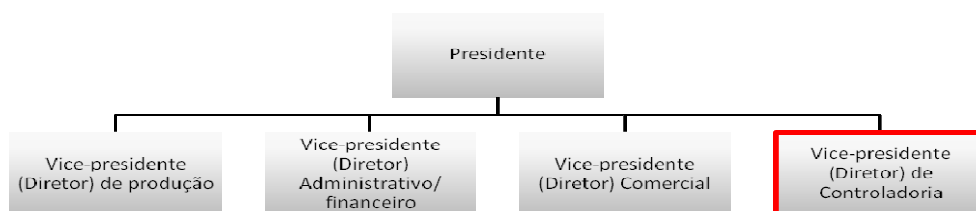


Figura 4 – Posição da controladoria na Organização como Autoridade de linha

Ressalva, porém, que não deixa de exercer atividades de assessoria para demais áreas. Esse conceito é também ratificado por Fernandes (2009), entendendo que “possui a responsabilidade pelo controle econômico da organização e também no provimento de informações aos gestores que permitam tomar decisões relevantes em busca da eficácia organizacional.”

Por entender que a Controladoria não deve exercer autoridade direta sobre os departamentos de linha da Companhia, mas sim fornecer serviços de caráter especializado aos demais gestores, Horngren *et al.* (2004, p. 14) também entendem ser uma autoridade de *staff*.

2.5 A ESTRUTURA CONCEITUAL DE CONTROLADORIA PROPOSTA POR BORINELLI (2006)

Ao se definir que o presente trabalho tem com o objetivo principal comparar as atividades desenvolvidas pelo departamento de controladoria a ser estruturado em uma empresa do setor de tecnologia, face ao modelo proposto por Borinelli (2006), faz-se necessário apresentar o modelo base de comparação proposto pelo autor. Nesse sentido, as informações presentes nesse tópico têm como referência o trabalho apresentado por Borinelli (2006), em seu trabalho de pós-graduação em Controladoria e

Contabilidade elaborado na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo.

O aprofundado trabalho realizado por Borinelli (2006) teve como um de seus objetivos verificar sobre qual nível as principais empresas privadas do Brasil (A pesquisa realizada por Márcio Borinelli contemplou as 100 maiores empresas privadas que operavam no Brasil, no ano de 2004) tem praticado a controladoria face aos elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), por ele definida a partir de revisão teórica sobre a Controladoria. O critério de seleção das Companhias por ele adotado ocorreu a partir das 100 principais empresas privadas que operavam no Brasil, segundo a Revista Exame - Melhores e Maiores, publicada em julho de 2005, com dados referentes ao ano de 2004, sob o âmbito do faturamento (Receita Operacional Bruta).

Para que fosse formada a ECBC, o autor realizou pesquisa bibliográfica extensa, a qual levou em consideração autores nacionais e estrangeiros, que discutem as atividades de controladoria. A partir da análise crítica as informações levantadas, foi proposta a ECBC, a qual serviu de base comparativa frente as principais empresas privadas do país, tal com apresentado no parágrafo anterior. Segundo o autor, a ECBC deve ser compreendida sob três perspectivas:

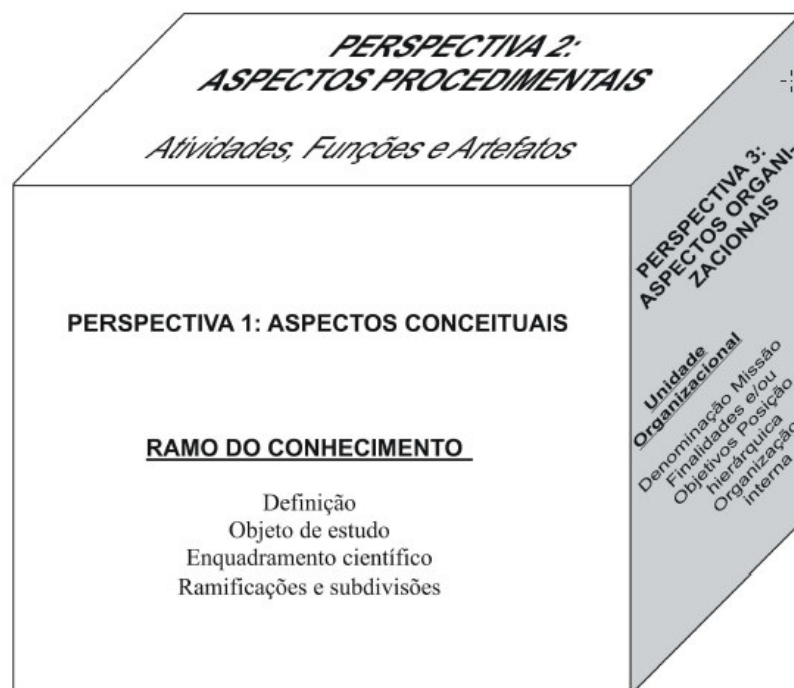


Figura 5 – Visão esquemática das perspectivas de estudo da Controladoria (BORINELLI, 2006, p. 97)

Perspectiva 1: a controladoria vista sob seus aspectos conceituais, a qual trata sob o ramo do conhecimento a qual está inserida;

Perspectiva 2: a controladoria trabalhada a partir de seus aspectos procedimentais, analisando as atividades e funções da controladoria; e

Perspectiva 3: a controladoria apresentada sob seus aspectos organizacionais, ou seja, ela enquanto órgão do sistema formal das organizações.

No presente trabalho, será considerada para fins comparativos, frente à empresa analisada, as perspectivas 1 (Controladoria como área do conhecimento), 2 (atribuições e funções da controladoria) e 3 (unidade organizacional formalmente definida). A perspectiva 2 corresponde à materialização do ramo do conhecimento

Controladoria quando visto nas organizações. Por esse motivo representa a conexão entre as perspectivas 1 e 3.

A partir de uma lista de atividades apuradas a partir de revisão bibliográfica, e, seguindo premissa de que atividade e função são conceitos distintos, sendo que é um conjunto de atividades que forma uma função, as funções típicas que concernem à Controladoria no ambiente organizacional são as seguintes:

- **Função contábil:** reúne as iniciativas relacionadas ao desempenho de atividades de Contabilidade Societária. Principais atividades: gerenciamento das atividades contábeis, processamento contábil, elaboração e análise de Demonstrações Financeiras e desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle.
- **Função gerencial-estratégica:** corresponde a atividades relativas ao fornecimento de informações para suportar o processo de gestão da Companhia, subsídios para tomada de decisão (seja gerencial ou estratégica). Principais atividades: Elaboração Orçamentária, acompanhamento das decisões estratégicas tomadas, elaboração de processos de avaliação de desempenhos de áreas organizacionais e gestores e realizar estudos de viabilidade econômica de investimentos.
- **Função de custos:** Compreende atividades de gestão gerencial e estratégica de custos organizacionais. Principais atividades: mensuração, análise, controle e avaliação dos custos da Companhia, bem como da viabilidade de lançamentos de novos produtos/linhas de negócios.
- **Função tributária:** Atividades vinculadas à Contabilidade tributária. Principais atividades: atendimento às obrigações fiscais, através da apuração e controle dos tributos, bem como realização de planejamento tributário da Companhia.

- **Função de controle de ativos:** Atividade para controlar e proteger os ativos. Principais atividades: Controle dos bens da Companhia e contratação e gestão dos seguros de ativos.
- **Função de controle interno:** Estabelecer e monitorar os controles internos da Companhia.
- **Função de controle de riscos:** Relaciona-se às atividades e risco de negócio da Companhia. Principais atividades: análise, mensuração, controle e divulgação dos riscos de negócio e seus possíveis efeitos.
- **Função de gestão da informação:** atividades vinculadas à gestão das informações da Companhia, como um todo. Principais atividades: Desenvolvimento, implementação e gestão de sistemas de informações da Companhia, não compreendendo as funções de TI (tecnologia da informação) e infra-estrutura dos sistemas.
- **Função no processo de gestão:** fornecer suporte ao processo de gestão, não somente com o auxílio à tomada de decisão, sendo a controladoria parte ativa do processo de gestão, participando substancialmente do processo decisório da Companhia. O controller tem o dever de comprometer-se com a gestão em relação ao que se tem definido. Isso ocorre por meio do desenvolvimento de atividades de coordenação (e não de desenvolvedor) processos de planejamento e controle, nem mesmo o responsável pelo processo. No processo de gestão sob influência das atividades de controladoria, compreendem-se os seguintes processos: Planejamento, elaboração orçamentária, execução, controle, adoção de medidas corretivas, avaliação de desempenho.
- **Função de controles internos:** contempla as atividades direcionadas ao monitoramento e avaliação permanente dos processos para que se prevaleça sempre o interesses da Companhia, bem como estimular o atendimento às

políticas internas e *compliance*. Principais atividades: Proteção do patrimônio Organizacional, elaboração de políticas internas que sejam cumpridas pelos membros da organização, adequação e desenvolvimento de processos internos.

- **Função de auditoria interna:** reúne as atividades que visam, substancialmente, verificar a aderência dos processos às políticas internas formalizadas. Os principais objetivos dessa função visam verificar a adequação da estrutura de sistema de controles, das políticas e procedimentos, adequada execução dos processos e acuracidade das informações e relatórios que refletem a situação econômico-financeira da Companhia. Importante ressaltar que as atividades de auditoria interna não devem ser desempenhadas pela mesma unidade organizacional que realiza as demais atividades de controladoria, afim de garantir adequada segregação de funções.

Ainda inserido nessa perspectiva, de acordo com Borinelli (2006, p. 185), a controladoria,

Para desempenhar suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração, etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Estes métodos, “filosofias” de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de artefatos.

São através deles que os preceitos definidos no âmbito do conhecimento serão praticados pelas Companhias. A doutrina segrega os artefatos da seguinte forma: Métodos e sistema de custeio (Custeio por absorção, por atividades, por exemplo), Métodos de mensuração e avaliação de desempenho (Retorno sobre investimento, Valor presente, Economic Value Added –EVA), modelos de gestão (Planejamento, Orçamento, Contabilidade, gestão baseada em atividades, etc.).

A Perspectiva 3, por sua vez, trata da estruturação da Controladoria enquanto órgão de uma Unidade Organizacional. Nessa abordagem, o autor apresenta as dimensões da Controladoria em sua definição, missão, objetivos, hierarquia

organizacional, e organização interna. Após realização de análise de definições de diversos autores, o autor (2006, p. 198) definiu Controladoria como

o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para acessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Sua missão, sua razão de ser, a forma com a qual se pretende contribuir no cenário da empresa Borinelli (2006, p. 204) é “zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.”

Seus objetivos, os quais correspondem ao detalhamento da missão, os propósitos para que seja ela alcançada, foram definidos como os seguintes: subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases; garantir informações adequadas ao processo decisório; monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores; colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área; administrar as sinergias existentes entre as áreas; zelar pelo bom desempenho da organização; viabilizar a gestão econômica; criar condições para se exercer o controle; contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização (BORINELLI, 2006, p. 209).

Em relação ao seu posicionamento hierárquico na organização (2006, p. 217) a Controladoria “deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização, (...) deve estar subordinada diretamente à Presidência”.

Por fim, Borinelli (2006, p. 222) define os departamentos que devem integrar a área correspondente à Controladoria, de forma a se obter a forma de organização adequada desse órgão. Desse modo, a ECBC que contempla as áreas internas de uma unidade organizacional Controladoria seria a seguinte: Contabilidade Geral ou Financeira – função contábil; Contabilidade Societária – função contábil; Contabilidade Gerencial – função gerencial-estratégica; Planejamento, Orçamento e Controle – função gerencial-estratégica; Contabilidade de custos – função de custos; Contabilidade Fiscal ou Tributária – função tributária; Seguros e Controle Patrimonial – função de proteção e controle dos ativos; Controles Internos – função de controle interno; Riscos – função de controle de riscos; e Sistemas de Informações – função de gestão da informação;

3 METODOLOGIA

O projeto será fundamentado em uma abordagem qualitativa, buscando aperfeiçoar questão prática de pesquisa. Por conta disso, optou-se por um objetivo de estudo descritivo a partir de estudo de caso. De acordo com Maanen (1979) a pesquisa qualitativa:

Compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados. Tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social; trata-se de reduzir a distância entre contexto e ação.

Quanto aos meios utilizados, a pesquisa será documental, utilizando-se de informativos e manuais internos da Companhia aliados à fundamentação teórica existente selecionada sobre o tema em tela.

Diante disso, pretende-se utilizar-se de métodos de entrevista junto à funcionários chave do departamento, como por exemplo o diretor de controladoria, gerente financeiro, gerente comercial, gerente de suprimentos. Com isso, será possível identificar as informações relevantes que devam estar sob a responsabilidade específica do departamento de controladoria. Além disso, será utilizado o método da observação participante. Ainda, realizar-se-á análise documental de normativos existentes na companhia. Assim, será possível identificar onde está inserido atualmente o departamento de controladoria, dentro da hierarquia organizacional da companhia, para que se mensure aonde deverão estar posicionados os departamentos de controladoria e de contabilidade, bem como as atividades e relatórios fornecidos pelo departamento. As informações que serão coletadas e analisadas terão como base o exercício social de 2011.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste tópico, tem-se o objetivo de apresentar, analisar e comparar as informações levantadas e propostas por Borinelli (2006) àquelas coletadas em empresa do setor de tecnologia, objeto do presente trabalho.

Em detrimento da situação fática inserida, buscar-se-á confrontá-la com o modelo de estrutura conceitual básica de Controladoria (ECBC), a qual reflete as principais atividades desenvolvidas e praticadas no Mercado nacional, publicadas por Borinelli, em 2006. As informações que foram apuradas para a realização do trabalho correspondem ao exercício findo em 31 de dezembro de 2011, e foram levantadas entre os meses de fevereiro e abril de 2012. Ainda, considerando a obtenção e apresentação de informações confidenciais da Companhia objeto de estudo, optou-se por não divulgar o nome da empresa. Por esse motivo, nesse trabalho, será, **hipoteticamente, denominada de Companhia ABCTech.**

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A empresa objeto do presente trabalho foi constituída no ano de 1991. É uma companhia ainda jovem. Até o ano de 2003, a contabilidade da empresa era realizada por escritório de contabilidade terceirizado. Nesse ano, houve a internalização da contabilidade da empresa com a criação do departamento da controladoria.

Destarte, desde sua criação, a companhia não só se desenvolveu como também dobrou sua estrutura e capacidade produtiva, abriu seu capital, no ano de 2007, sendo a empresa participante do Novo Mercado (certificação proferida às empresas listadas na BM&FBOVESPA que se comprometem a manter elevado nível de governança corporativa), e o departamento não se desenvolveu na mesma forma, mantendo-se, basicamente com sua mesma estrutura.

A Companhia ABCTech atualmente é uma multinacional brasileira e é líder absoluta em tecnologia para o varejo. Após duas décadas de pioneirismo, produzindo soluções que redefinem a experiência do consumidor no ponto de venda e aprimoram o modelo de gestão do varejista. A empresa oferece um amplo portfólio de soluções integradas – entre equipamentos, sistemas de gestão comercial, serviços e treinamento – especializadas para o comércio.

Portanto, basicamente, a Companhia opera com três linhas de negócios, sendo a venda de produtos *hardware*, venda de *softwares* e também a prestação de serviços. Sua marca conta com uma rede de parceiros que atende mais de 400 mil pontos de venda, em 37 países. Além disso, mantém em operação quatro centros de excelência em P&D, com a finalidade da inovação tecnológica.

Conta com mais de 1.500 colaboradores, distribuídos entre as unidades existentes no Brasil, China, Taiwan, Estados Unidos e Argentina e tem elevadas práticas de governança corporativa, reconhecidas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa.

A controladoria, atualmente, encontra-se quase que totalmente tomada para o atendimento das atribuições contábeis, deixando de desempenhar as atividades atinentes a ela, em sua essência. Portanto, a controladoria da Companhia é responsável por desempenhar atividades de contabilidade e controladoria, a saber que ambas as funções não são necessariamente correspondentes, possuindo inúmeras atribuições específicas.

4.1.1 Organograma da Controladoria na estrutura organizacional

A controladoria da Companhia ABCTech está posicionada na estrutura organizacional conforme a estrutura abaixo relacionada:

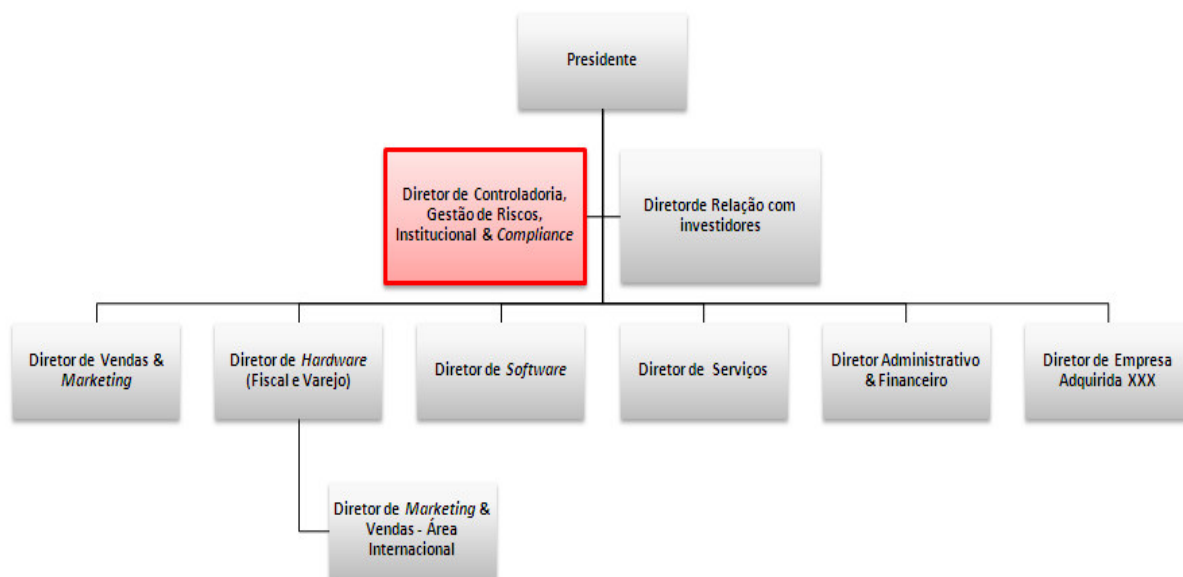


Figura 6 – Organograma das áreas da Companhia ABCTech - Subordinação

A diretoria de Controladoria possui sob sua responsabilidade as áreas de Contabilidade, Fiscal e Auditoria Interna & Gestão de Riscos. A figura 7, a seguir, ilustra essas atribuições:

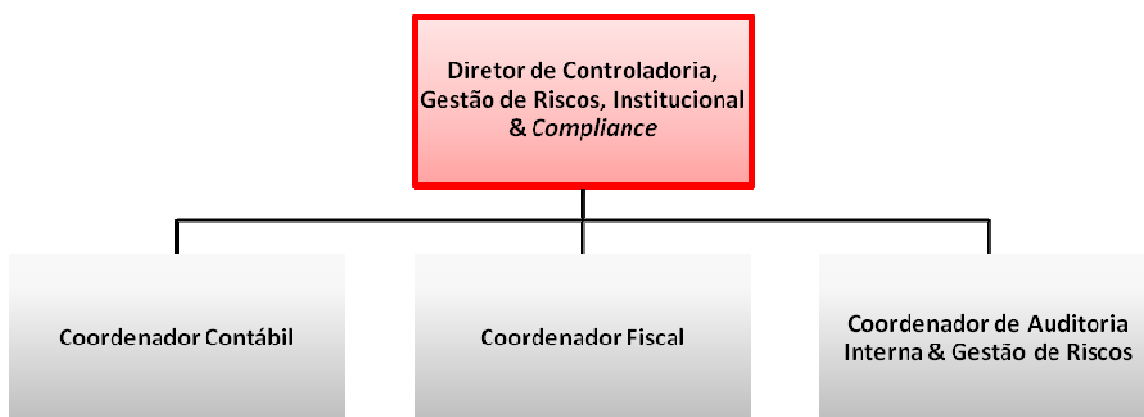


Figura 7 – Organograma das áreas da Diretoria de Controladoria da Companhia ABCTech

Ainda, considerando que muitas das análises realizadas serão remetidas à Diretoria Administrativo & Financeira, aprentanda na Figura 6, entende-se necessário a apresentação também da estrutura organizacional correspondente à esta área da

Companhia. Por isso, abaixo, encontra-se a forma com a qual a Companhia ABCTech propõe essa Diretoria.

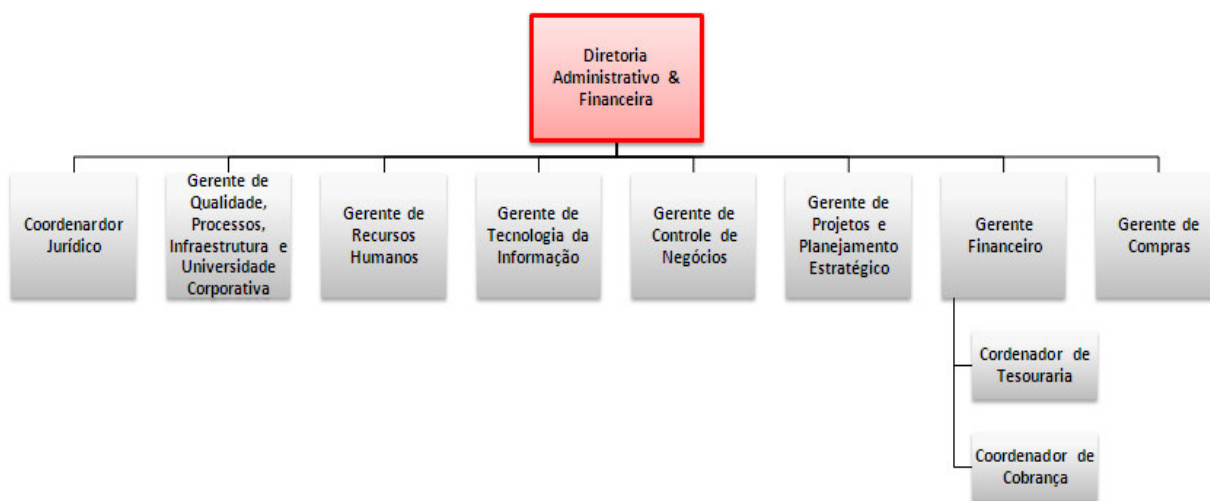


Figura 8 – Organograma das áreas da Diretoria Administrativa & Financeira da Companhia ABCTech

4.2 AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA IDENTIFICADAS NA EMPRESA ANALISADA

Após apresentada a Companhia ABCTech, bem como sua estrutura organizacional, nesse tópico serão identificadas as práticas de Controladoria que nela são realizadas. Frise-se que, para fins de comparabilidade frente à ECBC proposta por Borinelli, serão consideradas as perspectivas 2, que correspondem às atividades e funções de Controladoria, e 3, tendo a Controladoria como unidade organizacional. A perspectiva 1 não será abordada, pois trata de abordagem acadêmica.

Ressalte-se que esse capítulo busca, de modo geral, atender ao segundo e terceiro objetivos específicos relacionados em tópico anterior, estabelecidos no início do presente trabalho, a partir do problema de pesquisa referendado. Se possível, também o quarto objetivo específico, em função dos dados levantados. Não obstante, nesse

capítulo será possível identificar os elementos para a resposta à questão geral de pesquisa e atender ao objetivo geral proposto pelo trabalho realizado.

4.2.1 Unidade organizacional, cargo e subordinação do responsável pela Controladoria

Inicialmente, conforme já apresentado no item 4.1, na Figura 6 (Organograma das áreas da Companhia ABCTech – Subordinação) identificou-se que a empresa possui uma área denominada Controladoria, em seu sistema formal organizacional.

Apreende-se daquela figura que o responsável hierárquico do Departamento de Controladoria possui cargo de Diretor. Além disso, é também procurador da Companhia, haja vista ter sido eleito pelo Conselho de Administração como Diretor Estatutário. Ainda, a Controladoria existente possui nível corporativo, de modo que esse departamento responde por todas as empresas do grupo.

Contudo, há também na Companhia um cargo de Gerente de Controle de Negócios, o qual possui sob sua responsabilidade três analistas com cargos denominados de *Business Controller*, sendo um deles responsável pelo segmento de *hardware*, outro de *software* e outro por serviços. Note-se que, conforme apresentado na figura 8, essa gerência está submetida hierarquicamente à Diretoria Administrativo & Financeira. Portanto, sem qualquer vinculação à área de Controladoria da Companhia.

Não menos importante à identificação do cargo na Companhia, analisou-se a subordinação do responsável hierárquico pela Controladoria. Na ABCTech, o responsável pela Controladoria, Diretor de Controladoria, conforme organograma apresentado na figura 6, subordina-se diretamente ao Presidente. Contudo, considerando ao fato de ser uma Companhia S/A de capital aberto e estar listada no

Novo Mercado¹ possui Conselho de Administração e Conselho Fiscal. Com isso, o Diretor de Controladoria está subordinado também, funcionalmente, aos Conselhos Fiscal e de Administração. À presidência cabe mais a subordinação administrativa do Diretor de Controladoria em relação aos Conselhos.

Quanto à Gerência de Controle de Negócios, área que também exerce atividades de Controladoria, possui subordinação hierárquica à Diretoria Administrativo & Financeira, conforme mencionado anteriormente, sem vinculação, portanto, à Diretoria de Controladoria.

Em comparação à ECBC proposta por Borinelli (2006) em relação quesito subordinação hierárquica, a Companhia analisada adequa-se, em parte, pois tanto na ECBC quanto na ABCTech, a subordinação ocorre ao Presidente. Todavia, na empresa analisada, na prática, há a subordinação aos Conselhos Fiscal e de Administração. Não obstante há também a Gerência de Controle de Negócios que possui subordinação divergente à ECBC.

Ainda, a partir do organograma da Companhia, bem como a análise da participação no processo decisório e suas atividades realizadas (apresentadas no item 4.2.3 Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria), verifica-se que a Controladoria da Companhia ABCTech corresponde a órgão de linha. Essa classificação relaciona-se à sua participação direta no processo decisório e, principalmente, sobre o poder de direção e controle que é oferecido sobre seus subordinados. Embora a Controladoria desempenhe também atividades que possam lhe conferir a autoridade de *staff*, essas demandas são esporádicas e não inteterferem as atividades desempenhadas pela área.

¹ Trata-se do mais elevado padrão de Governança Corporativa credenciado pela BM&FBOVESPA. As companhias listadas no Novo Mercado só podem emitir ações com direito de voto, as chamadas ações ordinárias (ON). Por se tratar de uma mudança relevante nas estruturas de capital das companhias, é mais comum que as empresas que decidem abrir o seu capital, já tomem esta decisão de integrar o segmento especial de listagem do Novo Mercado durante este processo. As Companhias listadas no Novo Mercado comprometem-se a cumprir regras específicas relacionadas à estrutura de governança e aos direitos dos acionistas.

4.2.2 Missão e áreas internas da Controladoria

Em relação à missão da unidade organizacional Controladoria, buscou-se identificar a existência de alguma formalização desse quesito na Companhia analisada. Após a tentativa de identificar a missão da Controladoria da Companhia, verificou-se junto à área de Processos, não haver a formalização tanto da missão quanto dos objetivos da área em relação à Companhia. Por esse motivo, a análise comparativa não foi concluída.

No que compreende às áreas internas que constituem a unidade organizacional Controladoria, identificou-se que a mesma é composta pelas seguintes áreas:

Áreas Internas da Controladoria
<ul style="list-style-type: none"> • Contabilidade • Fiscal • Auditoria Interna & Gestão de Riscos

Quadro 1 – Áreas pertencentes ao organograma interno da Controladoria da Companhia ABCTech

Vale ressaltar que a Área de Controle de Negócios, área que também exerce atividades de Controladoria, não possui áreas internas formalmente definidas. O que existe somente é a segregação interna quanto às atividades, relacionadas aos segmentos de *Hardware*, *Software* e Serviços.

Ainda, no levantamento realizado, investigou-se a postura assumida pela área organizacional Controladoria perante as demais unidades organizacionais da Companhia, ao que compete ao seu relacionamento interno existente. Em linha com as posturas assumidas por Borinelli (2006, p. 267), questionou-se aos coordenadores das

unidades internas de Controladoria da Companhia ABCTech se a unidade organizacional Controladoria assumia as posturas de assessora, consultora, controladora, auditora e porta-voz interna da Alta Administração. As informações levantadas as seguintes:

Postura	Sim	Não
Assessora	x	
Consultora	x	
Controladora	x	
Auditora	x	
Porta-voz	x	

Quadro 2 – Postura da Controladoria diante das demais áreas da Organização

Deste quadro depreende-se que a Controladoria da Companhia ABCTech assume todas as posturas propostas por Borinelli (2006).

4.2.3 Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria

Esse item remete-se à segunda perspectiva pela qual a Controladoria pode ser vislumbrada. Nela, discute-se a maneira com que a Controladoria se desenvolve, através de suas atividades e funções, nas organizações. A partir das funções de controladoria identificadas anteriormente (item 2.5 – A estrutura conceitual de controladoria proposta por Borinelli (2006)), realizou-se levantamento informacional sobre a responsabilidade pelas atividades realizadas na Companhia ABCTech e se sistematizou relação entre as atividades e funções de controladoria com suas responsabilidades. Abaixo, apresenta-se quadro com a elucidação dos resultados encontrados para as atividades atinentes a cada função contábil levantada:

Função	Atividade realizada	Departamento	Diretoria
Auditoria interna	Auditoria interna	Auditoria interna e Gestão de riscos	Controladoria
Contábil	Análise de balanços	Contabilidade	Controladoria
	Controle de Negócios	Contabilidade	Adm. Financeira
	Consolidação das demonstrações contábeis	Contabilidade	Controladoria
	Controle patrimonial	Projetos e Plan. Estratégico	Adm. Financeira
	Divulgação das demonstrações contábeis	Contabilidade	Controladoria
	Manutenção dos registros Contábeis	Contabilidade	Controladoria
	Preparação das demonstrações contábeis	Contabilidade	Controladoria
Controle interno	Controle interno	Auditoria interna e Gestão de riscos	Controladoria
Custos	Gestão de custos	Contabilidade	Controladoria
Finanças / Tesouraria	Controle de fluxo de caixa	Financeiro	Adm. Financeira
	Controles financeiros	Financeiro	Adm. Financeira
	Gestão financeira e de tesouraria	Financeiro	Adm. Financeira
Gerencial	Análise de viabilidade de projetos	Projetos e Plan. Estratégico	Adm. Financeira
	Manutenção da contabilidade gerencial	Contabilidade	Controladoria
		Controle de Negócios	Adm. Financeira
Gestão da informação	Gestão dos sistemas de informação e infraestrutura de TI	Tecnologia da informação	Adm. Financeira
Gestão de riscos	Gestão de riscos	Auditoria interna e Gestão de riscos	Controladoria
Seguros	Seguros	Financeiro	Adm. Financeira
Tributária	Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos	Fiscal	Controladoria
	Orientação Fiscal às demais unidades organizacionais	Fiscal	Controladoria
	Planejamento tributário	Fiscal / Contabilidade	Controladoria

Quadro 3 – Atividades e funções de Controladoria, por responsabilidade, da Companhia ABCTech

Denota-se inicialmente que todas as atividades retromencionadas são praticadas pela Companhia objeto de estudo. As funções de auditoria interna, controles internos e gestão de riscos organizacionais são desempenhados por departamento específico, Auditoria interna e Gestão de riscos, e que compõe a Controladoria.

Ao que compete à função contábil, por sua vez, identificou-se que há uma atividade que não está sob a responsabilidade da Controladoria, que é o controle patrimonial, que é controlada pelo departamento de Projetos e Planejamento estratégico, de responsabilidade da Diretoria Administrativo & Financeira. Não obstante, constata-se haver conflito de responsabilidades quanto à atividade de análise de balanços, haja vista que tanto a Contabilidade quanto à área de Controle de negócios realizam essas atividades. As demais atividades são realizadas pela Contabilidade, de responsabilidade da Diretoria de Controladoria.

Da mesma forma a gestão de custos da Companhia é realizada diretamente pela Contabilidade e compete, portanto, à Controladoria a execução e gestão dessa função de controladoria.

Não obstante, verifica-se que a função tributária é de competência da Controladoria. As atividades operacionais de gestão e atendimento às obrigações junto ao Fisco são realizadas diretamente pelo departamento fiscal e as atividades de planejamento tributário são compartilhadas entre os departamentos fiscal e contábil. Portanto, essa função de controladoria presente na ECBC não é realizada pela Controladoria.

A função de seguros, tal qual a função anterior, não está sob a responsabilidade da Controladoria. Ela é realizada pelo departamento Financeiro da Companhia. A única atividade relacionada à seguros que é realizada pela Controladoria é a gestão contábil da apropriação das despesas incorridas com seguros em função de seu prazo de vigência.

Em relação às práticas das atividades que compõe a função de finanças / tesouraria, é possível extrair dos dados identificados em quadro anterior que a totalidade delas é realizada diretamente pela Área financeira da Companhia. A ECBC apresentada considera que a função de finanças / tesouraria não é de competência da Controladoria, o que, para esse caso, gera conformidade em relação a mesma.

Depreende-se também do quadro acima que todas as atividades de gestão dos sistemas de informação da Companhia e as atividades de infra-estrutura de tecnologia da informação são de responsabilidade da Diretoria Administrativo & Financeira.

Em relação à função gerencial de controladoria elencada na ECBC, identifica-se que a atividade de manutenção da contabilidade gerencial, tal qual a atividade de análise de balanços (função contábil), é realizada pelo departamento de Contabilidade, bem como o departamento de Controle de negócios. Há também nessa atividade o

conflito de responsabilidades na Companhia. Ainda, a atividade de análise de viabilidade de projetos possui departamento específico da Companhia para sua realização, o departamento de Projetos e Planejamento estratégico. Esse departamento, como descrito no quadro acima e no organograma da Companhia, é de responsabilidade da Diretoria Administrativo & Financeira.

Após a identificação das áreas responsáveis pelas atividades que compõe a ECBC e que são realizadas pela Companhia, constatou a seguinte informação, ilustrada no quadro seguinte:

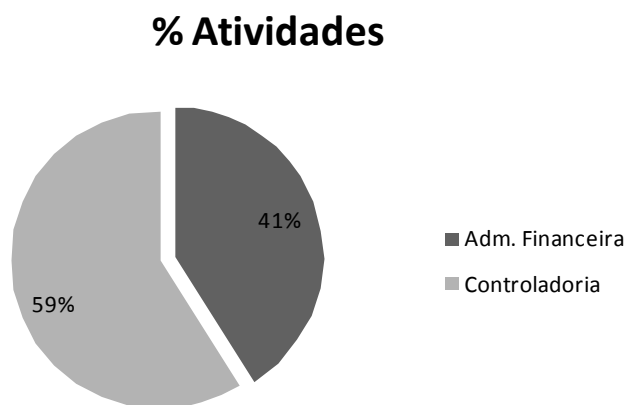


Figura 9 – Representatividade das atividades por diretoria da Companhia ABCTech

Identificou-se que, dentre as atividades que compõe a ECBC relacionadas, as quais somam 22, 59% (13), estão sob a responsabilidade da Diretoria de Controladoria e 41% (nove), da Diretoria Administrativo & Financeira.

Além das atividades acima analisadas, analisou-se também qual é o papel da Controladoria da Companhia ABCTech em alguns dos principais processos de gestão, levantados por Borinelli (2006). A seguir, segue quadro contendo os processos analisados e o papel exercido pela Controladoria:

Processo	Atividade desempenhada - Controladoria
Elaboração do planejamento estratégico	Co-responsável pelo processo
Controle do planejamento estratégico	Co-responsável pelo processo
Elaboração do planejamento tático	Elabora somente atividade de sua área
Controle do planejamento tático	Elabora somente atividade de sua área
Elaboração orçamentária	Apoio Informacional
Controle orçamentário	Elabora somente atividade de sua área
Análise do ambiente externo	Não participa do processo
Análise do ambiente interno	Elabora somente atividade de sua área
Avaliação de desempenho	Consolidadora de todo o processo
Mensuração e análise de custos gerenciais	Executora de todo o processo
Definição e utilização de preços de transferência	Não participa do processo
Elaboração de planejamento tributário	Responsável por todo processo

Quadro 4 – Funções desempenhadas nos processos de gestão da Companhia

É possível identificar pelo quadro que a Controladoria atua nos processos de planejamento estratégico como co-responsável, porém no âmbito do planejamento tático, atua somente nos limites correspondentes à sua área. Por sua vez o processo orçamentário não possui participação direta da Controladoria, haja vista que na elaboração do orçamento compete à área de Controle de Negócios. A controladoria auxilia somente com o suporte informacional. Em relação às análises de ambiente externo, não há participação da Controladoria da Companhia em atividades relacionadas a esse processo. O processo de avaliação de desempenho organizacional é consolidado pela Controladoria, pois é ela quem elabora todos os demonstrativos financeiros da Companhia. Nos processos de que envolvem custos e planejamento tributário, a Controladoria detém o papel de responsável direto pelos processos. Já no processo de definição e utilização de preços de transferência, a Controladoria não participa dos processos. Abaixo, a consolidação das atividades realizadas pela controladoria diante dos processos organizacionais:

Atividade desempenhada - Controladoria	Processos	% Processos
Elabora somente atividade de sua área	4	33%
Não participa do processo	2	17%
Co-responsável pelo processo	2	17%
Apoio Informacional	1	8%
Consolidadora de todo o processo	1	8%
Executora de todo o processo	1	8%
Responsável por todo processo	1	8%
Total	12	100%

Tabela 1 – Consolidação do número de processos por atividade desempenhada da Companhia ABCTech

A partir da tabela acima, elaborou-se figura relacionada à representatividade das atividades desempenhadas nos processos de gestão da Companhia:

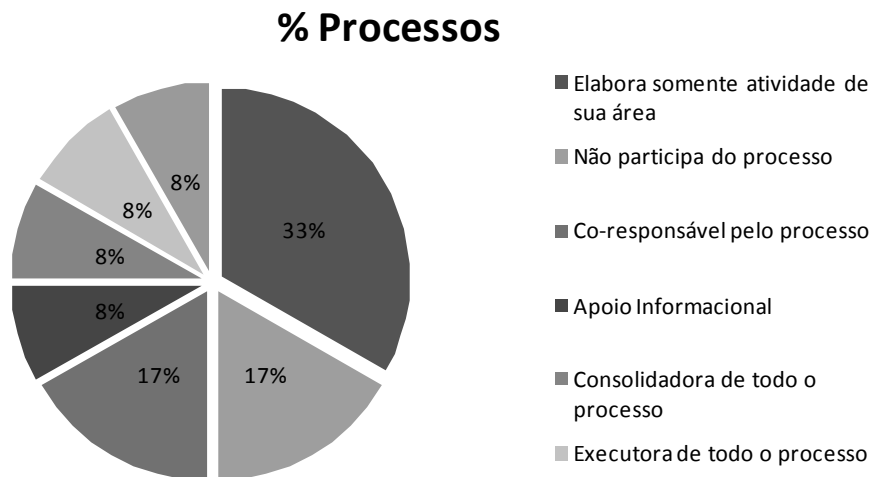


Figura 10 – Representatividade de atividades desempenhadas nos processos de gestão da Companhia ABCTech

Verifica-se que a Controladoria atua nos processos de gestão da Companhia, principalmente na elaboração de atividades atinentes à área somente, pois em 33% dos processos realiza-se essa atividade. Em 17% dos processos, não há participação da Controladoria e, também, em 17% dos processos, ela desempenha papel de co-responsabilidade. A atuação da Controladoria frente aos demais processos é distinta,

de modo a não haver repetição da forma de atuação da Controladoria frente aos demais processos.

4.2.4 Atividades para atendimento aos *stakeholders*

Ao se levar em consideração à estrutura da Companhia ABCTech, alinhada à importância no suprimento de informações à diversos usuários das informações contábil-financeiras da empresa (*stakeholders*), entende-se que se faz necessário ressaltar a relação existente entre a Controladoria e seus usuários.

No quadro abaixo, apresenta-se a relação de *stakeholders* que necessitam ter as informações abastecidas pela controladoria da Companhia:

<i>Stakeholders</i>
Internos
Conselho de Administração
Acionistas
Conselho Fiscal
Presidência
Diretoria
Demais empresas do Grupo
Demais áreas da Companhia
Externos
Governo
Auditoria externa
Fisco
Instituições Financeiras

Quadro 5 – Companhia ABCTech e seus *stakeholders*

Depreende-se do quadro acima que a Controladoria da Companhia ABCTech, no âmbito interno, possui relacionamento com acionistas, Conselhos de Administração e Fiscal, todas as diretorias e presidência, também com as demais empresas do grupo, e outras áreas da empresa. Em relação aos usuários externos, por sua vez, a área

possui importante relacionamento com o Fisco, órgão arrecadador; auditoria externa, por ser Companhia Aberta e publicar trimestralmente informações financeiras ao Mercado; governos, como o Ministério da Ciência e Tecnologia; e instituições financeiras.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, apresentam-se as conclusões do estudo realizado, bem como recomendações para pesquisas futuras junto à Companhia ABCTech.

5.1 CONCLUSÕES

O objetivo principal do presente estudo consistiu em identificar diante de quais as atividades deve o departamento de Controladoria de empresa do ramo de tecnologia estruturar-se frente ao modelo conceitual básico de Controladoria (ECBC), proposto por Borinelli (2006). Para atender a esse objetivo, realizou-se estudo de caso específico de empresa do setor de Tecnologia e Inovação, ora identificada como Companhia ABCTech, para preservação de informações confidenciais cedidas por ela.

Ainda, foram estabelecidos outros quatro objetivos específicos, sobre os quais se propôs identificar quais as funções que o *Controller* deve realizar em sua linha de subordinação, identificando atribuições frente às demais áreas da Companhia e à medida do possível, apresentar conflitos de responsabilidades existentes entre as atividades de controladoria e contabilidade da Companhia.

Para tanto, inicialmente realizou-se levantamento de referencial teórico sobre os principais conceitos que envolvem o tema Controladoria, como seu conceito, atributos e funções, seu posicionamento estratégico na estrutura organizacional e sua estrutura hierárquica, abordados no trabalho. Após isso, apresentou-se a estrutura conceitual básica de controladoria proposta por Borinelli, em 2006. Essa estrutura posta, em se ressaltando o aprofundamento e riqueza com que fora definida, correspondeu ao padrão a ser posto em confronto diante da estrutura da Controladoria existente na Companhia ABCTech.

Após a identificação da estrutura padrão de Controladoria, realizou-se o descritivo dos dados coletados na empresa de Tecnologia, através do levantamento das atividades de Controladoria, sua estrutura organizacional com a identificação do posicionamento da Controladoria dentro do organograma da Companhia, bem como suas principais práticas aplicadas pelo departamento.

Assim, para responder à questão geral de pesquisa, no capítulo 4 foram identificados as atribuições, tendo-se iniciado com a apresentação da estrutura organizacional da Controladoria, na qual se verificou que atende a ECBC definida, pois está subordinado diretamente à presidência, tendo ainda responsabilidades com os Conselhos de Administração e Fiscal. Quanto sua autoridade é um órgão de linha, muito embora exerça em determinados momentos atividades de *staff*.

Quanto à sua estrutura interna, verifica-se haver o acúmulo de funções no departamento, tendo em vista não haver segregação de função entre as atividades que competem ao departamento de Contabilidade e o departamento de Controladoria, tal qual se define na ECBC. Este acúmulo de funções pode implicar no prejuízo da qualidade das informações geradas pelo departamento. Ainda em relação à estrutura do departamento de Controladoria da Companhia ABCTech, verificou-se a descentralização de determinadas atividades, por serem elas desempenhadas por departamento de controle de negócios, o qual não possui vínculo de subordinação organizacional com a Controladoria, pois está subordinada à Diretoria Administrativo & Financeira.

Posteriormente, efetuou-se o levantamento das funções e atividades de Controladoria desempenhadas na Companhia ABCTech. Identificou-se dois conflitos de atividades praticadas. A atividade de análise de balanços mensais, integrante da função fiscal, é realizada tanto pela Controladoria quanto pela área de Controle de Negócios. Da mesma forma, a atividade de manutenção da contabilidade gerencial, função gerencial, é desempenhada tanto pela Controladoria, quanto pela área de Controle de Negócios. As funções de Controladoria desempenhadas não são integralmente

realizadas pela área de Controladoria. As atividades de finanças/ tesouraria, gerencial, gestão da informação, seguros e duas atividades da função contábil, são realizadas por outras áreas internas da Companhia. Essa situação não mantém referência à ECBC.

Portanto, os resultados deste estudo demonstram que a estruturação do departamento de Controladoria da Companhia ABCTech, empresa do setor de tecnologia, atende parcialmente ao modelo proposto por Borinelli (2006), visto que não são todos os elementos que são utilizados na prática, pelo departamento de Controladoria.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A partir do estudo levantado no presente trabalho, e as conclusões obtidas, conclui-se que o trabalho não se esgotou. Diante das limitações do estudo, apresentam-se como recomendações para pesquisas futuras a extensão da pesquisa às demais Companhias do setor de Tecnologia, com ações listadas na BM&FBOVESPA; e o aprofundamento do estudo atividades correspondentes às funções contábeis correspondentes à área de Controladoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. *In*: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, Robert N. **Management Accounting Irwin**. Homewood, 1960.

ARAÚJO, Paulo Giuseppe Lima de; LUCA, Márcia de. **Controladoria e Gerenciamento do Risco Operacional: Um Estudo Nas Grandes Empresas do Estado do Ceará**. Artigo apresentado no VI Congresso USP, Controladoria e Contabilidade, Junho/2006, disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/222.pdf>> Acesso em: 15/04/2012.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um Recurso Estratégico no Processo de Gestão Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Organizado por Paulo Schmidt – Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese (Doutorado em Controladoria). São Paulo: Universidade de São Paulo (USP), 2006.

BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Wellington. **Práticas de controladoria: Um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil**. Artigo. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: 2007. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/301.pdf>> Acesso em: 04/05/2012.

CANO, Nilton Martin. Da Contabilidade à Controladoria: a Evolução Necessária. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**. Ano XIII, N. 28, p. 7-28, jan/abr. São Paulo, 2002. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad28/Revista_28_parte_1.pdf>. Acesso em: 07 jun 2011.

CANO, Nilton Martin; DOS SANTOS, Lílian Regina; DIAS FILHO, José Maria. Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: a Emergência de um Novo Modelo de Controladoria. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**. Ano XIII, N. 34, p. 7-22, jan/abr. São Paulo, 2004. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad34/ed_34_parte1_pg7_a_22.pdf>. Acesso em: 04 jun 2011.

CARVALHO, Marcelino Freitas de. In: BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da *práxis***. São Paulo, 2006. Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: Teoria, Processo e Prática**. São Paulo: McGraw-Hill, 1985.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: CAMPUS, 7. ed., 2004.

CROZATTI, Jaime. Planejamento Estratégico e Controladoria: um Modelo para Potencializar a Contribuição das Áreas da Organização. **Revista ConTexto**, V.3, N. 5, 2º Semestre. Porto Alegre, 2003. Disponível em : <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11680/6861>>. Acesso em: 07 jun 2011.

FERNANDES, Claiton. **Um Estudo Exploratório das Funções da Controladoria em Pequenas e Médias Empresas**. Piracicaba, 2009. Tese (Mestrado em Administração) na Universidade Mateodista de Piracicaba.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Desafios do Contabilista na Transição Para Uma Economia de Competitividade e Eficiência**. Boletim do IBRACON ano XV no.170. São Paulo. Julho/1992.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KOLIVER, Olívio. A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil. **Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, 2005. Disponível em: <http://www.sindicontjlle.org.br/downloads/livro_controladoria.pdf>. Acesso em: 25 Mai 2011.

MAANEN, Jhon, Van. **Reclaiming qualitative Methods for organizational research: a preface, In Administrative Science Quartely**, vol. 24, n. 4. 1979.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. Governança Rmpresarial, Riscos e Controles Internos: a Emergência de um Novo Modelo de Controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo:

Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 34, ano XV, p. 7-22, Jan./Abr. 2004.

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu Papel na Administração das Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, P. R. Dimensões gerenciais do planejamento organizacional estratégico. In: VASCONCELLOS FILHO, P.; MACHADO, A. M. V. (Org.). **Planejamento estratégico, formulação, implantação e controle**. Belo Horizonte, 1984.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria - Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a Eficácia Gerencial**. Tese Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1987.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

ORO, Ieda Margarete; CARPES, Antonio M. da Silva; DITTADI, Jadir Roberto; BENOIT, Alessandro Dias. **O Perfil do Profissional de Controladoria sob a Ótica do Mercado de Trabalho Brasileiro**. Artigo apresentado no 7º Congresso USP, Controladoria e Contabilidade, Julho/2007, disponível em: < <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos/72007/320.pdf> > Acesso em: 14/03/2012.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**. Cengage Learning, 2. ed, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R. S. **Novos Paradigmas para a Função Controladoria**. Salvador. 1993 FEA - Faculdade de economia, administração e contabilidade – USP Departamento de Ciências Contábeis. Trabalho apresentado no XVII Encontro Anual da ANPAD. Disponível em: <<http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/paradigmas.pdf>> Acesso em: 24/04/2012.

ROHEL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **The Controller's Function: the Work of the Managerial accounting**. 2nd. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SANTOS, Renato Luiz de Castro. **O que Há de Novo (e Velho) na Moderna Administração**. Rio de Janeiro:Univercidade Editora, 1999.

SCHMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.16, n. 27, p. 66 - 77, setembro/dezembro 2001.

TEIXEIRA, Olimpio Carlos. **Contribuição ao Estudo das Funções e Responsabilidades do Controller nas Organizações**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1993.